

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ac-rada.gov.ua/img/files/Zvit_2010.pdf. 5. Український лісовод: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lesovod.org.ua>. 6. The accounting supervision system of forestry enterprises, problems and countermeasures: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eng.hi138.com/?i77655>.

УДК 336.22

В.Я. Оліховський

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

© Оліховський В.Я., 2012

Розглянуто моделі поведінки платників податків. Розкрито поняття та значення податкового планування.

The model behavior of taxpayers. The concepts and importance of tax planning.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Податки є суттєвим фактором впливу на фінансово-господарську діяльність підприємств. Сплата податків зумовлює вилучення з господарського обороту підприємства грошових коштів, що, безумовно, призводить до погіршення його фінансового стану через зниження маневреності капіталу та ліквідності активів. Тому закономірним є те, що менеджери підприємств інтенсивно шукають шляхи зменшення обсягів сплати податків. Найпоширенішим серед способів зниження рівня оподаткування є податкове планування. Є й інші способи оптимізації оподаткування, проте не всі з них є юридично правомірними. Причому в сучасних українських реаліях, які характеризуються суперечливістю і неоднозначністю податкового законодавства та суб'єктивністю його тлумачення з боку контролюючих органів, межа правомірності в оптимізації оподаткування не є чіткою. Тому необхідно звернути увагу на розмежування таких категорій, як ухилення від сплати податків, обхід податків та податкове планування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання удосконалення податкового планування розглянуто у працях багатьох науковців, як українських, так і зарубіжних, зокрема: І. Атаманенко, І. Бланка, О. Вилкової, О. Глущенко, А. Єлісєєва, А. Загороднього, Ю.Іванова, В.Карпової, А. Кізими, А.Крисоватого, С.Пепеляєва, Н. Притуляк, М. Романовського, Г. Росіхні та ін. Проте досі немає однозначного трактування визначення поняття «податкове планування».

Ціль статті. Дослідити моделі поведінки платників податків та з'ясувати суть податкового планування.

Виклад основного матеріалу. На підставі аналізу наукових праць з оподаткування, зокрема [1, с. 335–337; 5, с. 118–121; 10, с.138–139; 2, с. 108–112; 12; 13, с. 420–424; 11, с. 202–203; 15; 16, с. 243–245; 17; 18], можна виділити чотири моделі поведінки платників податків (рис. 1):

- 1) ухилення від сплати податків (tax evasion);
- 2) обхід податків (tax avoidance);
- 3) податкове планування (tax planning);
- 4) нормативний метод (standart method).

Ухилення від сплати податків (tax evasion) – це незаконне використання податкових пільг, несвоєчасна сплата податкових платежів, приховування доходів, неподання чи несвоєчасне надання документів, необхідних для обчислення й сплати податків, що призводять до незаконного зменшення податкових зобов'язань.

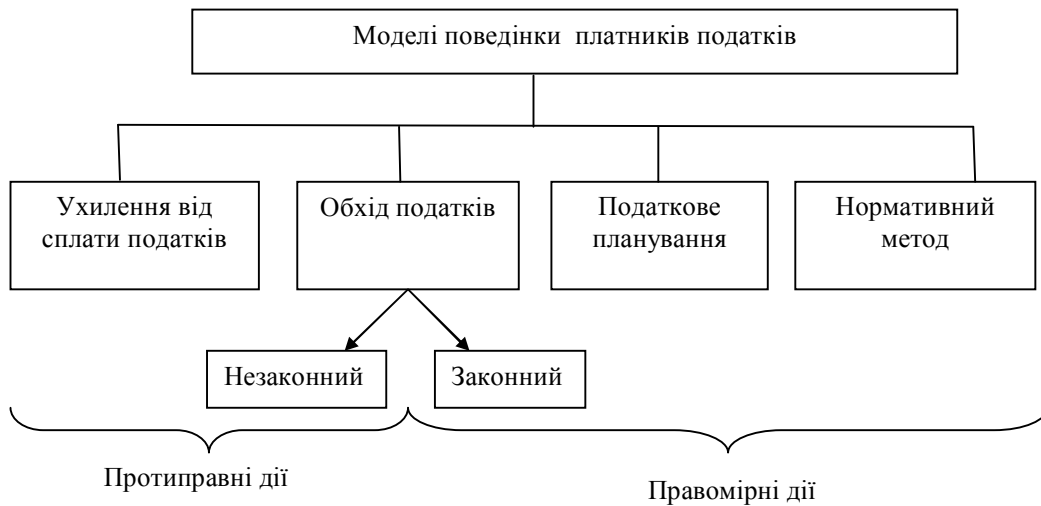


Рис. 1. Моделі поведінки платників податків

Відповідно до ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків. Поняття «ухилення від сплати податків» використовують в Україні не тільки для притягнення платника податків до кримінальної відповідальності. До ухилення від сплати податків відносять більшість податкових правопорушень. Податкове правопорушення – протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів чи їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог податкового законодавства, за які встановлена відповідальність (фінансова, адміністративна чи кримінальна).

Обхід податків (tax avoidance) передбачає використання як законних (через недосконалість законодавства або через навмисно створені «податкові лазівки» для певних категорій платників), так і незаконних способів і прийомів зменшення податкових зобов'язань.

Податкове планування (tax planning) – легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, сутність якого визначено як визнання за кожним платником податків права застосовувати всі допустимі законами засоби, прийоми чи способи (серед них й прогалини у законодавстві) для максимального зменшення своїх податкових зобов'язань.

Нормативний метод (standart method) передбачає сплату юридичними та фізичними особами податків відповідно до законодавства без вибору альтернативних варіантів оптимізації податкових платежів.

Перші три моделі поведінки платників податків дають змогу знизити податкові платежі. У праці І.Б. Атаменко [1] порівняння моделей поведінки платників податків виконано за такими критеріями, як:

- економічна вигода суб'єкта за умови успішного застосування;
- рівень ризику;
- необхідна кваліфікація персоналу;
- можливі санкції з боку держави;
- збиток, завданий державі та суспільству;
- залежність від змін економічної політики держави;
- поєднання з іншими механізмами зниження податкових платежів.

Ухилення від сплати податків і незаконний обхід податків належать до протиправних дій щодо зменшення податкових зобов'язань та можуть призвести до фінансової, адміністративної чи кримінальної відповідальності. Натомість податкове планування дає змогу знизити податкові зобов'язання, не порушуючи законодавства.

Погоджуємось з думкою А. Єлісєєва та А. Загороднього: «Все, що суперечить законодавству, навіть якщо воно використовується із добрими (для підприємства чи для конкретного підприємця) намірами, не може бути виправдане жодними аргументами ... несплата податків – це злочин проти

держави. Невикористання всіх законних можливостей для зменшення оподаткування – це злочин проти власного підприємства» [8, с. 58].

Проте в практичній діяльності підприємств відмінність між податковим плануванням і ухиленням від сплати податків не завжди є чіткою. «Адже, для того, щоб несплата податків вважалася ухиленням від оподаткування, в процесі досудового слідства потрібно довести, що обвинувачуваний мав прямий умисел не сплатити податки. При нинішньому стані податкового законодавства, яке не виключає багатозначність трактувань, є нестабільним і громіздким, доволі важко провести чітку доказову межу між ненавмисною помилкою службової особи і наявністю у неї прямого умислу» [14, с. 230].

Аналіз наукової та фахової літератури дає змогу виокремити два основні підходи до суті податкового планування [1–18].

Перший підхід розглядає податкове планування як «важливий етап розроблення податкової політики підприємства, спрямований на визначення планових сум його податкових платежів у майбутньому періоді й розроблення графіка їх сплати» [11, с. 204–205; 13, с. 430]. На думку А. Єлісеєва, цей підхід визначає поняття «планування податкових платежів». Згідно з другим підходом, податкове планування передбачає «вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства і розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому. В основі податкового планування лежить максимальне використання усіх передбачених законом пільг, а також оцінка позиції податкових органів та урахування основних напрямів податкової, бюджетної та інвестиційної політики держави» [7, с. 60–64].

У працях А. Єлісеєва та А. Загороднього [7, с. 60–64; 8, с. 44] розглянуто основні відмінності між цими двома підходами за такими ознаками:

- мета;
- варіантність планування;
- використання інструментів планування;
- результат планування.

Планування податкових платежів є одноваріантним і безальтернативним, тому що види податків та терміни їх сплати регламентуються на законодавчому рівні. На відміну від планування податкових платежів, податкове планування – ширше поняття і передбачає не лише обчислення сум окремих податків та загальної суми податкових платежів на плановий період, а й можливість вибору між альтернативним використанням тих чи інших схем оподаткування з метою оптимізації сум окремих податків та загальної суми податкових платежів у плановому періоді. Такої самої позиції щодо суті податкового планування дотримуються й інші економісти та юристи, зокрема О. Вилкова, М. Романовський, Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізима, В. Карпова та ін. «Кінцевою метою податкового планування виступає не мінімізація, а оптимізація податкових платежів, і процес здійснення податкового планування треба розробляти системно, з урахуванням впливу заходів щодо оптимізації податкових платежів на фінансовий стан підприємства» [15]. Тобто можна стверджувати, що за першого підходу йдеться про планування податкових платежів, а у другому – про податкове планування.

На рис. 2 виділено елементи, що характеризують податкове планування.

Податкове планування являє собою:

– по-перше, наявність глибоких теоретичних знань та практичних навичок з оподаткування, що передбачає досконале знання і належне розуміння: податкового законодавства, загальних принципів позицій, які займають податкові органи з тих чи інших питань оподаткування, положень, проектів, податкових законів, дослідження напрямів і змісту податкових реформ, що розробляються, а також результатів аналізу напрямів здійснюваної урядом податкової політики, думки юристів, аудиторів і провідних спеціалістів у галузі податків, літератури щодо податків, які при подальших перспективах реалізації податкового планування зводяться в єдину інформаційно-аналітичну базу з податків, а також практичних навичок з формування схем реалізації операцій, які дають змогу законно оптимізувати податкові платежі;



Рис.2 Елементи, що характеризують податкове планування

– по-друге, складову податкової політики підприємства, яка є одночасно складовою стратегією підприємства, полягає у виборі найоптимальнішого варіанта сплати податків за альтернативних напрямів операційної діяльності та пов'язаних з нею господарських операцій;

– по-третє, складову фінансового та податкового менеджменту. Однією з основних функцій фінансового менеджменту як системи принципів і методів розроблення та реалізації управлінських рішень щодо формування, розподілу і використання фінансових ресурсів підприємства та організації обороту його грошових коштів є планування фінансової діяльності підприємства за всіма її напрямками. Серед завдань фінансового планування – планування грошових потоків (надходження та використання коштів під час господарської діяльності підприємства), зокрема й тих, які пов'язані зі сплатою податків, зборів та обов'язкових платежів податкового характеру до державного та місцевих бюджетів і до позабюджетних цільових фондів [7, с. 72–74].

Отже, на нашу думку, податкове планування – це система заходів підприємства (фізичної особи), спрямована на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою збільшення доходів та прибутку підприємства за рахунок законної оптимізації його податкових платежів.

Висновки і перспективи подальших досліджень за проблемою. Дослідження дає змогу виокремити податкове планування з-поміж моделей поведінки платників податків, як легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, що передбачає не лише обчислення сум окремих податків та загальної суми податкових платежів на плановий період, а й можливість вибору між альтернативним використанням тих чи інших схем оподаткування з метою оптимізації сум окремих податків та загальної суми податкових платежів у плановому періоді. З'ясування мети, завдань, методів внутрішньогосподарського податкового планування і визначають напрями подальших досліджень.

1. Атаменко І.Б. *Ефективність методів податкового планування* / І.Б. Атаменко [Електронний ресурс], Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Logistyka/2010.../48.pdf. 2. Барулин С.В. *Налоговий менеджмент: учебн. пособ.* / С.В. Барулин, Е.А. Ермакова, В.В. Степаненко – Омега Л, 2007. – 272 с. 3. Бечко П. К. *Податковий менеджмент: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]* / П. К. Бечко Н. В. Лиса — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 288 с. 4. Бланк И.А. *Управление прибылью* / И.А. Бланк. – К.: Ника центр. – 1998. – 544 с. 5. Вылкова Е.С. *Налоговое планирование* / Е.С. Вылкова, М.В. Романовский. — СПб.: Питер, 2004. — 634 с. 7. Глуценко Я.І. *Податкове планування в системі управління підприємством: автореф. дис. канд. екон. наук, ступеня 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами»* / Я.І. Глуценко – Донецьк, 2005. –20 с. 8. Єлісеєв А.В. *Податкове планування на підприємстві: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01 – «Економіка, організація і управління підприємствами»* / Андрій Валентинович Єлісеєв. – Львів, 2003. – 204 с. 9. Загородній А.Г. *Податки та податкове планування підприємницької діяльності: моногр.* / А.Г. Загородній, А.В. Єлісеєв. – Львів : Центр бізнес-сервісу,

2003. – 152 с. 10. Загородній А.Г. Податки, збори, обов'язкові платежі: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: Інтелект- Захід, 2003. – 192 с. 11. Іванов Ю.Б. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів: наук. видання / Ю.Б. Іванов. – Х.: ХНЕУ, 2006. – 240 с. 12. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент: навч. посіб. / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с. 13. Налоговое право: учебн. / С.Г. Пепеляев, Р.И. Ахметишин, С.В. Жестков и др.; под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Юристь, 2003. — 591 с. 14. Панасейко І.М. Податкове планування як складова механізму фінансового менеджменту / І.М. Панасейко, С.М. Панасейко / Економічний простір. – 2008. – № 19. – С. 227–233. 15. Податковий менеджмент: підруч. / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисовати, А.Я. Кізіма, В.В. Карпова. — К.: Знання, 2008. — 525 с. 16. Притуляк Н.М. До питання податкового планування на підприємстві / Н.М. Притуляк / Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 1. – С. 243–250. 17. Россіхна Г.В. Деякі аспекти щодо питання податкового планування в Україні / Г.В. Россіхна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.kbiuara.kharkov.ua/e-book/apdu/2008-2/doc/2/12.pdf. 18. Степанюк О. Податкове планування як сфера юридичної практики / О. Степанюк / Світ фінансів. – 2005. – Вип. 1. – С. 71 – 78.

УДК 658.5:004.131

Г.О. Партин,

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра фінансів

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ ПЕРСОНАЛУ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

© Партин Г.О., 2012

Розкрито особливості формування системи управлінського контролю за роботою персоналу, залежно від типу управління діяльністю працівників підприємства, та визначено основні складові його інформаційно-аналітичного забезпечення.

In the article deals the features of forming of the administrative checking system which are exposed at work of personnel. A management of workers of enterprise activity and certainly basic constituents him informative-analitic providing are depending by author.

Постановка проблеми. За умов зростання нестабільності та конкурентності ринкового середовища підприємства не можуть ефективно функціонувати без використання сучасних методів контролю, покликаних забезпечити своєчасне виявлення негативних явищ і процесів у виробничо-господарській діяльності та визначити способи їх вирішення. Особливого значення набуває проблема формування системи контролю за процесами управлінського впливу на поведінку працівників, щоб спрямувати їхні зусилля на досягнення стратегічних завдань розвитку підприємства. Фактично, необхідно створити такі умови, щоб працівники постійно покращували показники своєї праці, досягали певних результатів та ставили перед собою нові завдання. Людський капітал сьогодні є найважливішим чинником розвитку економічного потенціалу підприємницьких структур. Водночас на вітчизняних підприємствах часто застосовують недосконалі методи та інструменти управління персоналом без урахування особливостей видів діяльності, типів управління, сучасних потреб працівників. Це негативно позначається на показниках продуктивності праці, плинності кадрів, а відтак і на загальній ефективності виробничо-господарської діяльності підприємств.